



РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ
МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ

Изх. № 63-00-34

София, 14.02.2022 г.

ДО
Г-ЖА СИЛВИЯ ГЕОРГИЕВА
ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР НА
НАЦИОНАЛНО СДРУЖЕНИЕ НА
ОБЩИНИТЕ В РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ

Относно: решение № 12630 от 10.12.2021 г. на Върховния административен съд по адм. д. № 2831/2021 г., VIII о.

УВАЖАЕМА ГОСПОЖО ГЕОРГИЕВА,

Във връзка с постъпило в министерство на финансите писмо с вх. № 63-00-34 от 14.02.2022 г. на Националното сдружение на общините в Република България (НСОРБ) и решение № 12630 от 10.12.2021 г. на ВАС по адм. д. № 2831/2021 г., VIII о., Ви уведомявам следното:

Съгласно разпоредбата на чл. 13 от Директива 2006/112 ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност (Директива 2006/112/ЕО; Директива) държавните, регионалните и местни органи и други публичноправни субекти не се разглеждат като данъчно задължени лица по отношение на дейностите или сделките, с които се ангажират като държавни органи, дори когато събират данъци, такси, вноски или плащания във връзка с тези дейности или сделки. Въпреки това, те се считат за данъчно задължени лица по отношение на тези дейности или сделки, при които третирането им като данъчно незадължени лица би довело до значителни нарушения на правилата за конкуренцията. Във всеки случай тези публичноправни субекти се разглеждат като данъчно задължени лица по отношение на дейностите, изброени в приложение I на Директива 2006/112/ЕО, при условие, че тези дейности не се извършват в такъв малък мащаб, за да бъдат определени като незначителни. Тази разпоредба е транспонирана в националното законодателство в текста на чл. 3, ал. 5 от Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС), която урежда лицата, не попадащи в обхвата на данъчно задължените лица.

С нормата на чл. 3, ал. 5 от ЗДДС е въведено изключение от общото правило, а именно - не са данъчно задължени лица държавата, държавните и местните органи за всички извършвани от тях дейности или доставки, в качеството им на орган на държавна или местна власт, включително в случаите, когато събират такси, вноски или възнаграждения за тези дейности или доставки, с изключение на конкретно изброените в същия законов текст.

На основание чл. 3, ал. 6 от ЗДДС данъчно задължено лице, което извършва и освободени доставки и/или доставки или дейности извън рамките на независимата икономическа дейност, както и данъчно незадължено юридическо лице, регистрирано за целите на данък върху добавената стойност, са данъчно задължени лица за всички получени услуги. Съгласно § 1, т. 7 от допълнителните разпоредби на ЗДДС дейности или доставки, извършвани от държавата,

държавните и местните органи в качеството им на орган на държавната или местната власт са дейностите или доставките, извършени от лице, създадено със закон, когато:

а) се извършват в изпълнение на правомощията му, произтичащи от нормативен акт, и не могат да се извършват от търговец, освен ако това му е възложено със закон;

б) с установена такса с нормативен акт.

Независимо от това, местните органи са данъчно задължени лица за извършваните от тях дейности или доставки, които попадат в кръга на изброените в чл. 3, ал. 5, т. 1 от ЗДДС, както и за доставки, които ще доведат до значително нарушаване правилата на конкуренцията (чл. 3, ал. 5, т. 2 от ЗДДС).

Преценката за определяне на публичноправен субект като данъчно задължено лице за целите на ЗДДС следва да се прави в контекста на постоянната съдебна практика на Съда на Европейския съюз (СЕС).

В решение по дело С-604/19, СЕС е постановил, че за да се приложи правилото за третиране като данъчно незадължено лице на публичен орган, трябва да са изпълнени кумулативно две условия, а именно съответните дейности, от една страна, да се упражняват от публичноправен субект, и от друга страна, той да действа в качеството си на държавен орган. Що се отнася до последното условие, начинът на упражняване на разглежданата дейност позволява да бъде определен обхватът на третирането на публичноправните субекти като данъчно незадължени лица. В този смисъл дейностите, извършвани в качеството им на държавни органи са извършваните от публичноправните субекти в рамките на специалния за тях правен режим, с изключение на дейностите, които те упражняват при същите правни условия като частните икономически оператори (т. 78 от С 604/19 на СЕС).

Съдът е уточнил също, че в това отношение предметът или целта на разглежданата дейност е без значение и че фактът, че упражняването на тази дейност включва използването на властнически правомощия, позволява да се установи, че тази дейност е подчинена на публичноправен режим (решение на СЕС по дело С-174/14).

Следователно, съгласно практиката на СЕС освободени от ДДС са само дейностите, извършвани от публичноправен субект, действащ в качеството си на държавен орган, чрез използването на властнически правомощия.

Относно дейността по сметосъбиране и обработка на битови отпадъци:

В решение № 12630 от 10.12.2021 г. на ВАС по адм. д. № 2831/2021 г., VIII о. е постановено, че дейностите по сметосъбиране и сметоизвозване не са икономически за общината и са извършвани от нея в качеството на орган на местна власт, чрез трето лице и за тези дейности на основание чл. 3, ал. 5 от ЗДДС общината не е данъчно задължено лице и не следва да начислява данък по чл. 163а от ЗДДС за получените доставки на услуги по сметосъбиране на битови отпадъци.

Съгласно чл. 199 от Директивата за ДДС държавите членки могат да предвидят, че лицето - платец на ДДС е данъчно задълженото лице, за което е направена някоя от посочените в разпоредбата доставки. Разпоредбата на чл. 199 от Директивата за ДДС е транспонирана в чл. 163а от ЗДДС.

Съгласно действащите разпоредби в ЗДДС обаче данъкът за доставките по глава деветнадесета „а“ от ЗДДС на основание чл. 163а, ал. 2 от ЗДДС е изискуем от получателя - регистрирано по този закон лице, независимо дали доставчикът е данъчно задължено или данъчно незадължено лице. Начисляването на данъка, съгласно чл. 163б, ал. 1 от ЗДДС се извършва от получателя – в коментирания случай община в качеството ѝ на регистрирано за целите на ЗДДС лице с издаване на протокол по чл. 117 от ЗДДС. В тази връзка за дейностите по сметосъбиране и сметоизвозване следва да се прилага възприетото данъчно третиране, прилагано до момента като остава актуално и становището, изразено в писмо на дирекция „Данъчна политика“ при Министерство на финансите № 93-04-45 от 8.03.2007 г. относно практическото приложение на Глава деветнадесета „а“ от ЗДДС, в сила от 1.01.2007 г.

Освен това, своевременно ще бъдат предприети действия за анализиране разпоредбите на чл. 3, ал. 5 и 163а от ЗДДС в контекста на Директива 2006/112/ЕО, практиката на СЕС и на ВАС и преценка на необходимостта от бъдещи законодателни промени.

В допълнение следва да се посочи, че при неяснота на разпоредбите на ЗДДС, последните следва да се тълкуват съгласно разпоредбите на Директивата 2006/112/ЕО, като приложение следва да намери общностното право. Съгласно редица решения на СЕС (по-специално решението му от 19 януари 1982 г. по дело C-8/81, Бекер срещу Finanzamt Munster-Innenstadt), когато разпоредбите на директивата изглеждат безусловни и достатъчно точни по своя предмет, един частноправен субект може да се позове на тези разпоредби в отношение с държавата, в лицето на държавен орган, ако тя не е въвела директивата в националното право до края на предписания срок или не въведе директивата правилно. Съдът е направил извода, че държава членка, която не е приела в предписания срок актовете за въвеждане, изисквани от директивата, не може да се позовава в отношенията с частноправни субекти на неизпълнението от своя страна на задълженията, които произтичат от директивата.

Предвид непосредственото действие (директния ефект) на нормите на директивите при определени предпоставки, в т. ч. и допуснатото несъответствие на въведена нормата на ЗДДС с нормите на Директива 2006/112/ЕО, лицата могат да се позоват пряко на Директивата, за да защитят правата и интересите си.

В тази връзка обръщам внимание, че ако дадена община направи такова позоваване и предприеме действия за прилагане на данъчното третиране, посочено в решението на ВАС, следва да се приложат правилата относно извършване на корекция, регламентирани в ЗДДС. В случай, че е налице некоректно документиране на доставките, погрешно съставените документи (фактури, съответно протоколи) се анулират и се издават нови по реда на чл. 116 от ЗДДС. Спазването на предвидения в чл. 116 от ЗДДС ред за корекция на погрешно съставени или поправени документи дава възможност да се спази основният принцип за неутралност на данъка, залегнал в Директива 2006/112/ЕО.

При положение, че участниците в доставката – доставчик на услуга по сметосъбиране и сметоизвозване и получател – община, регистрирано по ЗДДС лице, не са коригирали погрешно съставените документи (издадени фактури и известия към тях, в които не е начислен данък, въпреки че е следвало да бъде начислен и издадени протоколи, в които е начислен данък, въпреки че не е следвало да бъде начислен) по реда на чл. 116 от ЗДДС и чл. 80 от ППЗДДС, съответно не са отчетели анулираните и новоиздадените коректни документи по предвидени в Правилника за прилагане на ЗДДС ред, то тази община не може да се позовава на директния ефект на чл. 199 от Директива 2006/112/ЕО.

Считам, че документирането чрез издаване на коректни документи при погрешно съставени документи е задължително условие за допускане на позоваване пряко на Директива 2006/112/ЕО от страна на общината, тъй като от една страна то е проявление на принципа на документална обосновааност на стопанските операции, а от друга, на плоскостта на приложението на ЗДДС, издаването на коректни документи е предпоставка за осигуряване на принципа на неутралност на данъка и защита на фиска.

Доколкото и в самото писмо на НСОРБ не се оспорва обстоятелството, че доставката е облагаема с ДДС, смятам за недопустимо и че би представлявало злоупотреба с правото на Съюза, едновременно да се приема от общината фактура без начислен ДДС от една страна, а от друга, да се игнорира или оспорва задължението за самоначисляване съгласно ЗДДС, като в резултат на това доставката остава изобщо необложена с ДДС.

Относно дейността по предоставяне на тротоарно право, ползване на общински терени за паркинги/паркоместа и открити или закрити пазари

В решение № 12630 от 10.12.2021 г. на ВАС по адм. д. № 2831/2021 г., VIII о. е постановено, че предоставянето на право на ползване на площи общинска собственост се осъществява от публичноправен субект, именно, в качеството му на орган на публичната власт

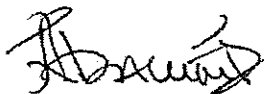
и не може да бъде осъществявана от други търговци и следователно, няма как тази дейност значително да влияе на конкуренцията на конкретния пазар на недвижимите имоти.

В чл. 3, ал. 5, т. 1, б. „м” от ЗДДС изрично е предвидено, че за доставките, свързани с отдаване под наем на сгради, части от тях или търговски площи, органите на държавна или местна власт имат качеството на задължено по смисъла на ЗДДС лице. В чл. 3, ал. 5, т. 2 от ЗДДС е регламентирано, че доставки, извън тези по т. 1, които ще доведат до значително нарушаване правилата на конкуренцията не попадат в изключенията, предвидени в чл. 3, ал. 5 от ЗДДС. В същото време преценката за определяне общината като лице действащо в качеството си на орган на местна власт във връзка с предоставяне на тротоарно право, ползване на общински терени за паркинги/паркоместа и открити или закрити пазари следва да се съобрази и с практиката на СЕС, постановена в решение по дело С-288/07.

От посочените разпоредби, тълкувани с оглед практиката на СЕС, постановена в решение по дело С-288/07 следва, че доколкото таксите, които общината събира, на основание чл. 72 ЗМДТ, за ползване на тротоари, площи, улични платна, места, върху които са организирани пазари (открити и покрити), тържища, панаири, както и терени с друго предназначение, които са общинска собственост, са относими към конкретната хипотеза, изложена в чл. 3, ал. 5, т. 2 от ЗДДС, налице е облагаема доставка и ако общината е регистрирано по ЗДДС лице, същата следва да начислява данък.

Събирането на такса за ползване на паркинги попада в хипотезата на чл. 3, ал. 5, т. 2 от ЗДДС и е облагаема на основание на чл. 12, ал. 1 от ЗДДС с оглед на факта, че общината е данъчно задължено лице по смисъла на ЗДДС във всички случаи, когато извършва доставки, които ще доведат до значително нарушаване на правилата на конкуренция.

Предвид изложеното дотук поддържам многократно изразяваното становище от НАП, както и установената административна практика към този момент, съгласно която органите на държавна или местна власт имат качеството на данъчно задължено по смисъла на ЗДДС лице, в случаите на предоставяне на тротоарно право, ползване на общински терени за паркинги/паркоместа и открити или закрити пазари, предвид наличието на ефективно или потенциално нарушаване на конкуренция, което е повече от незначително по отношение на частните икономически субекти.



АСЕН ВАСИЛЕВ

**ЗАМЕСТИНИК МИНИСТЪР-ПРЕДСЕДАТЕЛ
ПО ЕВРОФОНДОВЕТЕ И
МИНИСТЪР НА ФИНАНСИТЕ**